Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ATHANASIOSA RANTOSA
przedstawiona w dniu 5 kwietnia 2022 r.[1]

Sprawa C-694/20

Orde van Vlaamse Balies,
IG,
Belgian Association of Tax Lawyers,
CD,
JU
przeciwko
Vlaamse Regering

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia)]

Odesłanie prejudycjalne – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuły 7 i 47 – Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji na temat podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych – Tajemnica zawodowa adwokata – Zwolnienie z obowiązku zgłoszenia pośredników – Wniosek o ocenę ważności

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa porusza problematykę zakresu ochrony tajemnicy zawodowej adwokatów uczestniczących jako „pośrednicy" w opracowywaniu konstrukcji podatkowych oraz obowiązków zgłaszania i powiadamiania, które na nich ciążą w ramach stosowania dyrektywy 2011/16[2].

2. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy oceny ważności art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16 wprowadzonego przez dyrektywę 2018/822[3] (zwanego dalej „spornym przepisem"), który zobowiązuje „adwokata-pośrednika" korzystającego ze zwolnienia

[1] Język oryginału: francuski.

[2] Dyrektywa Rady z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (Dz.U. 2018, L 139, s. 1) (zwana dalej „dyrektywą 2011/16"). Rozwiązanie przyjęte w niniejszej sprawie będzie rozstrzygające dla sprawy C-398/21, Conseil national des barreaux i in., zawieszonej do czasu wydania orzeczenia w niniejszej sprawie. Przepisy dyrektywy 2011/16 będące przedmiotem pytania prejudycjalnego w niniejszej sprawie oraz podstawy, na których się ono opiera, są bowiem identyczne z przepisami przywołanymi w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Conseil d'État (Francja) w sprawie C-398/21.

[3] Dyrektywa Rady z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.U. 2018, L 139, s. 1, zwana dalej „dyrektywą 2018/822").

z obowiązku zgłoszenia ze względu na ochronę tajemnicy zawodowej do powiadomienia każdego innego „pośrednika” o ciążącym na nim obowiązku zgłoszenia do organów podatkowych w kontekście art. 7 i 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”).

3. Wniosek ten został złożony przez Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia) w ramach wniosków o całkowite lub częściowe zawieszenie flamandzkiego dekretu transponującego sporny przepis i zmieniającego flamandzkie uregulowanie dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, złożonych przez Orde van Vlaamse Balies (flamandzką izbę adwokacką, Belgia) oraz niemające osobowościowi prawnej stowarzyszenie „Belgian Association of Tax Lawyers” (zwane dalej łącznie „skarżącymi”).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Dyrektywa 2011/16 ustanawia system współpracy między krajowymi organami podatkowymi państw członkowskich oraz ustanawia zasady i procedury stosowane przy wymianie informacji w celach podatkowych.

5. Dyrektywa 2018/822 ustanowiła obowiązek zgłaszania właściwym organom ewentualnych uzgodnień [4] z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Motywy 2, 6, 8 i 18 tej dyrektywy mają następujące brzmienie:

„(2) Państwom członkowskim jest coraz trudniej chronić swoje krajowe bazy podatkowe przed erozją, gdyż struktury planowania podatkowego stały się szczególnie wyrafinowane i często wykorzystują zwiększoną mobilność zarówno kapitału, jak i osób w obrębie rynku wewnętrznego […]. Dlatego zasadnicze znaczenie ma to, aby organy podatkowe państw członkowskich uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Takie informacje umożliwiłyby tym organom szybką reakcję na szkodliwe praktyki podatkowe i eliminację luk prawnych poprzez wprowadzenie przepisów lub przeprowadzenie odpowiednich ocen ryzyka i kontroli podatkowych […].

[…]

(6) Zgłaszanie informacji na temat transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego może skutecznie wesprzeć wysiłki na rzecz stworzenia sprawiedliwych warunków opodatkowania na rynku wewnętrznym. W tym kontekście zobowiązanie pośredników do informowania organów podatkowych […] stanowiłoby krok w dobrym kierunku […].

[…]

(8) Aby zapewnić prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zapobiec lukom w proponowanych ramach prawnych, obowiązek zgłoszenia powinien obejmować wszystkie podmioty, które są zwykle zaangażowane w opracowywanie, wprowadzanie do obrotu, organizowanie lub nadzorowanie wdrożenia podlegającej zgłoszeniu transakcji

[4] Przypis ten dotyczy wyłącznie greckiej wersji niniejszej opinii.

transgranicznej lub serii takich transakcji, a także podmioty, które udzielają pomocy lub porad w tym zakresie. Nie wolno też zapomnieć, że w pewnych przypadkach obowiązek zgłoszenia może nie być egzekwowalny wobec pośrednika z powodu przewidzianej prawem tajemnicy zawodowej [lub] w sytuacji, gdy takiego pośrednika nie ma, na przykład dlatego, że podatnik sam opracowuje i wdraża swoje rozwiązanie. Kluczowe jest zatem, aby w takich okolicznościach organy podatkowe nie traciły możliwości otrzymywania informacji na temat uzgodnień podatkowych potencjalnie powiązanych z agresywnym planowaniem podatkowym. W takich przypadkach konieczne byłoby zatem przeniesienie obowiązku zgłoszenia na podatnika, który korzysta z uzgodnienia.

[…]

(18) Niniejsza dyrektywa nie narusza praw podstawowych oraz jest zgodna z zasadami uznanymi w szczególności w [karcie]".

6. Artykuł 3 dyrektywy 2011/16, zatytułowany „Definicje", w pkt 18–22, 24 i 25, wprowadzonych przez art. 1 pkt 1 lit. b) dyrektywy 2018/822, stanowi:

„18) »uzgodnienie transgraniczne« oznacza uzgodnienie, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

[…]

19) »podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne« oznacza dowolne uzgodnienie transgraniczne, które charakteryzuje się co najmniej jedną z cech rozpoznawczych określonych w załączniku IV;

20) »cecha rozpoznawcza« oznacza typową właściwość lub typowy element uzgodnienia transgranicznego, wymienione w załączniku IV, które wskazują na potencjalne zagrożenie unikaniem opodatkowania;

21) »pośrednik« oznacza osobę, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia. Termin ten obejmuje również osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego. Każdej osobie musi przysługiwać prawo do udowodnienia, że nie zdawała sobie sprawy lub że nie można było racjonalnie oczekiwać, by zdawała sobie sprawę, że jest zaangażowana w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. W tym celu taka osoba może powołać się na wszystkie stosowne fakty i okoliczności, a także dostępne informacje i swoją odpowiednią wiedzę fachową i orientację. Aby zostać uznaną za pośrednika, dana osoba musi spełnić co najmniej jeden z następujących warunków dodatkowych:

a) być rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim;

b) posiadać stały zakład w państwie członkowskim, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia;

c) być zarejestrowana w państwie członkowskim lub podlegać przepisom prawa państwa członkowskiego;

d) być zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim;

22) »właściwy podatnik« oznacza osobę, której udostępniono do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub która jest gotowa wdrożyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub dokonała pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia;

[…]

24) »uzgodnienie standaryzowane« oznacza uzgodnienie transgraniczne, które jest opracowane, wprowadzone do obrotu, gotowe do wdrożenia lub udostępnione do wdrożenia bez potrzeby znacznego dostosowania do potrzeb osoby z niego korzystającej;

25) »uzgodnienie opracowane na zamówienie« oznacza każde uzgodnienie transgraniczne, które nie jest uzgodnieniem standaryzowanym".

7. Co się tyczy obowiązku zgłoszenia i powołania się na tajemnicę zawodową, art. 8ab dyrektywy 2011/16, wprowadzony przez art. 1 pkt 2 dyrektywy 2018/822, stanowi:

„1. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu nałożenia na pośredników obowiązku przekazywania właściwym organom informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, w ciągu 30 dni, licząc od:

a) następnego dnia po udostępnieniu do wdrożenia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; lub

b) następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; lub

c) daty dokonania pierwszej czynności służącej wdrożeniu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego,

w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.

[…]

5. Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. W takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku

braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6. Pośrednicy mogą być uprawnieni do zwolnienia z obowiązku określonego w akapicie pierwszym jedynie w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodów.

6. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku braku pośrednika lub gdy pośrednik powiadamia właściwego podatnika lub innego pośrednika o zastosowaniu zwolnienia na mocy ust. 5, obowiązek przekazywania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na tym innym powiadomionym pośredniku lub, w przypadku braku takiego pośrednika, na właściwym podatniku.

[…]

9. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku gdy istnieje więcej niż jeden pośrednik, obowiązek przekazania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na wszystkich pośrednikach zaangażowanych w to samo podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. Dany pośrednik jest zwolniony z przekazywania informacji tylko w zakresie, w jakim dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje, o których mowa w ust. 14, zostały już przekazane przez innego pośrednika.

[…]

14. Informacje, które właściwy organ państwa członkowskiego jest zobowiązany przekazywać [właściwym organom wszystkich innych państw członkowskich] na mocy ust. 13, zawierają w zależności od przypadku:

a) dane identyfikacyjne pośredników i właściwych podatników, w tym ich nazwę lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia (w przypadku osób fizycznych), rezydencję podatkową, numer NIP oraz, w stosownych przypadkach, osób będących przedsiębiorstwami powiązanymi z właściwym podatnikiem;

b) informacje o cechach rozpoznawczych określonych w załączniku IV, które sprawiają, że dane uzgodnienie transgraniczne podlega zgłoszeniu;

c) streszczenie treści podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w tym wskazanie nazwy, pod jaką to uzgodnienie funkcjonuje, jeżeli taka istnieje, oraz opis stosownej działalności gospodarczej lub uzgodnień sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym;

[…]”.

B. Prawo belgijskie

8. Decreet betreffende de administratieve Samenwerking op het gebied van belastingen (dekret w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania) z dnia 21 czerwca 2013 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 26 czerwca 2013 r., s. 40587) (zwany dalej „dekretem z dnia 21 czerwca 2013 r.") transponuje dyrektywę 2011/16 w regionie Flandrii (Belgia).

9. Dekret ten został zmieniony przez decreet tot wijziging van het decreet van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructuties (dekret zmieniający dekret z dnia 21 czerwca 2013 r. w odniesieniu do obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych) z dnia 26 czerwca 2020 r. (*Belgisch Staatsblad* z dnia 3 lipca 2020 r., s. 49170) (zwany dalej „dekretem z dnia 26 czerwca 2020 r."), który transponuje dyrektywę 2018/822.

10. Podsekcja 2 sekcji 2 rozdziału 2 dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r. reguluje obowiązkowe przekazywanie informacji o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych przez pośredników lub właściwych podatników.

11. Artykuł 11/6 tego dekretu, wprowadzony przez art. 14 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r., określa związek między obowiązkiem zgłoszenia a tajemnicą zawodową, do której zachowania zobowiązani są niektórzy pośrednicy. Dokonano w nim transpozycji art. 8ab ust. 5 i 6 dyrektywy 2011/16. Artykuł 11/6 dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r. stanowi w ust. 1:

„Jeżeli pośrednik podlega obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej, jest on zobowiązany do:

1° poinformowania pisemnie i w sposób uzasadniony innego pośrednika lub pośredników, że nie może on wywiązać się z obowiązku zgłoszenia, na skutek czego obowiązek zgłoszenia automatycznie spoczywa na tym innym pośredniku lub pośrednikach;

2° poinformowania, w przypadku braku innego pośrednika, właściwego podatnika lub właściwych podatników pisemnie i w sposób uzasadniony o spoczywającym na nich obowiązku zgłoszenia.

Zwolnienie z obowiązku zgłoszenia staje się skuteczne dopiero w momencie, gdy pośrednik spełnił obowiązek, o którym mowa [w akapicie pierwszym].

[…]".

12. Artykuł 11/7 dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r., wprowadzony przez art. 15 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r., stanowi:

„[…] Jeżeli pośrednik informuje właściwego podatnika lub innego pośrednika o zastosowaniu zwolnienia na podstawie art. 11/6 [akapit pierwszy], obowiązek udzielenia informacji na temat uzgodnienia transgranicznego podlegającego zgłoszeniu spoczywa na drugim pośredniku, który został poinformowany, lub w jego braku – na właściwym podatniku".

III. Spór w postępowaniu głównym, pytanie prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

13. Pismami złożonymi, odpowiednio, w dniach 31 sierpnia i 1 października 2020 r. skarżące wniosły do sądu odsyłającego o zawieszenie dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r. oraz o stwierdzenie jego nieważności w całości lub w części.

14. Sąd ten orzekł zawieszenie, do dnia publikacji wyroku orzekającego w przedmiocie skarg o stwierdzenie nieważności, po pierwsze, art. 11/6 ust. 1 akapit pierwszy dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r., wprowadzonego przez art. 14 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r., wyłącznie w zakresie, w jakim nakłada on na adwokata działającego w charakterze pośrednika obowiązek udzielenia informacji innemu pośrednikowi, który nie jest jego klientem, oraz po drugie, art. 11/6 ust. 3 dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r., wprowadzonego przez art. 14 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r., jedynie w zakresie, w jakim przewidziano w nim, że adwokat nie może powoływać się na tajemnicę zawodową w odniesieniu do obowiązku okresowego zgłaszania standaryzowanych uzgodnień transgranicznych w rozumieniu art. 11/4 dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r.

15. W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 1 pkt 2 [dyrektywy Rady 2018/822] narusza ustanowione w art. 47 [karty] prawo do rzetelnego procesu oraz ustanowione w art. 7 [karty] prawo do poszanowania życia prywatnego w zakresie, w jakim wprowadza on do dyrektywy [2011/16] nowy przepis art. 8ab ust. 5, przewidujący, że jeżeli państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, gdy takie zgłoszenie wiązałoby się z naruszeniem przewidzianej prawem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego, to owo państwo członkowskie musi zobowiązać pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia, w zakresie, w jakim zobowiązanie to skutkuje nałożeniem na będącego pośrednikiem adwokata obowiązek ujawnienia innym pośrednikom, niebędącym jego klientami, informacji, które uzyskał w trakcie wykonywania w ramach swojego zawodu zasadniczych czynności, a mianowicie prowadzenia obrony, reprezentowania klienta przed sądem lub udzielania porad prawnych, również poza ramami jakiegokolwiek postępowania sądowego?”.

16. Uwagi na piśmie zostały złożone przez skarżące, rządy belgijski, czeski, francuski, łotewski, Komisję Europejską oraz Radę Unii Europejskiej. Z wyjątkiem rządów czeskiego i łotewskiego strony te wypowiedziały się ponadto na rozprawie, która odbyła się przed składem wielkiej izby w dniu 25 stycznia 2022 r.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne

17. Dyrektywa 2011/16 – znana pod nazwą „DAC6” – wpisuje się w ramy zwalczania agresywnego planowania podatkowego i jest dostosowana do środków przyjętych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) na poziomie światowym w celu wzmocnienia przejrzystości podatkowej i zwalczania praktyk unikania opodatkowania oraz oszustw podatkowych.

18. W tym kontekście w dyrektywie tej przewidziano automatyczną wymianę informacji dotyczących transgranicznych uzgodnień podatkowych, nakładającą na pośredników podatkowych obowiązek zgłoszenia w celu zniechęcenia do opracowywania lub stosowania konstrukcji agresywnego planowania podatkowego.

19. Jeśli chodzi o uzgodnienia transgraniczne będące przedmiotem wymiany informacji przewidzianej we wspomnianej dyrektywie, zostały one zidentyfikowane poprzez odniesienie do listy szczególnych cech nazywanych „cechami rozpoznawczymi”, wymienionych w załączniku IV do dyrektywy 2018/822.

20. Nowym elementem wprowadzonym dyrektywą 2018/822 dla realizacji celu zwalczania agresywnego planowania podatkowego jest obowiązek dokonania zgłoszenia organom podatkowym, który ciąży obecnie na wszystkich pośrednikach ze względu na ich centralną rolę w opracowywaniu uzgodnień agresywnego planowania podatkowego, która została stwierdzona w szczególności przez OECD. Obowiązek ten zostaje przeniesiony na podatnika jedynie w przypadku braku takich pośredników lub gdy owi pośrednicy nie mogą się z niego wywiązać. Wynika z tego, że obowiązek zgłoszenia, który ciąży na podatniku, został ustanowiony jako środek ostateczny, a to ze względu na to, iż prawodawca Unii uznał, moim zdaniem słusznie, że system zgłoszenia byłby dużo mniej skuteczny, gdyby podatnik sam miał obowiązek zgłoszenia organom podatkowym swojej własnej decyzji o przystąpieniu do „agresywnych uzgodnień”.

21. W konsekwencji ingerencja pośrednika stanowi podstawę tego systemu, a każde ograniczenie funkcjonowania tego systemu groziłoby naruszeniem istoty celów dyrektywy 2011/16. Realizacja tych celów nie może jednak prowadzić do naruszenia praw podstawowych chronionych na mocy karty. Należy zatem zbadać, czy system wprowadzony dyrektywą 2011/16, jak również zmiany wprowadzone do niej dyrektywą 2018/822, mogą spowodować takie naruszenie.

22. Uważam, że zanim przystąpię do analizy prawnej zgodności spornego przepisu z art. 7 i 47 karty, należy wyjaśnić cechy ciążącego na „adwokatach-pośrednikach” obowiązku powiadomienia.

23. W pierwszej kolejności – wydaje się, że zamiarem prawodawcy Unii jest ochrona tajemnicy zawodowej adwokatów, po pierwsze, poprzez przyznanie im zwolnienia z obowiązku zgłoszenia [5], a po drugie, poprzez ograniczenie treści informacji, które adwokat-pośrednik powinien przekazać pośrednikowi będącemu stroną trzecią w przypadku zwolnienia z obowiązku zgłoszenia [6]. Niemniej jednak jedynie adwokaci, którzy działają „w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodu”, mogą powoływać się na tajemnicę zawodową i mogą zostać

[5] Zobacz sporny przepis i motyw 8 dyrektywy 2018/822.

[6] Zobacz art. 8ab ust. 6 dyrektywy 2011/16.

zwolnieni z obowiązku zgłoszenia[7]. Wynika z tego, że co do zasady adwokat, który działa poza krajowymi ramami regulującymi jego zawód, nie może powoływać się na tajemnicę zawodową i znajduje się w sytuacji każdego innego pośrednika, który nie korzysta ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia.

24. W drugiej kolejności – w przypadku gdy adwokat-pośrednik korzysta rzeczywiście ze zwolnienia, musi o tym powiadomić innych pośredników i poinformować ich o spoczywających na nich obowiązkach zgłoszenia. Tymczasem należy stwierdzić, że w sytuacji gdy nie ma żadnego innego pośrednika, którego dotyczy rozpatrywane uzgodnienie transgraniczne, powiadomienie przez adwokata-pośrednika o zwolnieniu, z którego ten korzysta, właściwego podatnika, czyli w tym przypadku jego klienta, nie może z założenia naruszać tajemnicy zawodowej między adwokatem a jego klientem. W dalszej analizie należy zatem rozważyć jedynie obowiązek powiadomienia przez adwokata-pośrednika innego pośrednika, który nie jest jego klientem[8].

25. Należy również wyjaśnić, że w przypadku innego pośrednika jego obowiązek zgłoszenia wynika już jasno z art. 8ab ust. 1 dyrektywy 2011/16. Nawet w przypadku wielu pośredników na mocy ust. 9 tego artykułu każdy z nich jest zobowiązany do wywiązania się z tego obowiązku, chyba że udowodni, iż wspomniany obowiązek został już spełniony przez innego pośrednika. Innymi słowy, poinformowanie innego pośrednika na podstawie spornego przepisu nie tworzy nowego obowiązku zgłoszenia dla poinformowanej osoby (pośrednika).

26. W trzeciej kolejności należy zauważyć, że sporny przepis w żaden sposób nie określa formy lub sposobu wypełnienia tego obowiązku powiadomienia ani dokładnej treści informacji, które powinny zostać przekazane. Wystarczy bowiem, aby przekazane informacje wskazywały uzgodnienie transgraniczne, do którego się odnoszą, i przypominały o obowiązku zgłoszenia innego właściwego pośrednika[9].

27. W czwartej i ostatniej kolejności należy zauważyć, że ze względu na swoje własne obowiązki zgłoszenia wynikające z art. 8ab ust. 1 dyrektywy 2011/16 powiadomieni pośrednicy będący stronami trzecimi, poinformowani w ten sposób o udziale adwokata, a sami niezwiązani tajemnicą zawodową, poinformują organ podatkowy nie tylko o istnieniu uzgodnienia transgranicznego i właściwego podatnika, ale także o udziale adwokata-pośrednika. W tym względzie z art. 8ab ust. 9 akapit drugi i art. 8ab ust. 14 tej dyrektywy wynika, że dane identyfikacyjne pośredników zaliczają się do informacji, które należy przekazać w wykonaniu obowiązku zgłoszenia.

B. W przedmiocie zgodności spornego przepisu z art. 7 i 47 karty

28. Pragnę przypomnieć, że sąd odsyłający stawia pytanie o ważność spornego przepisu, zastanawiając się nad tym, czy przepis ten nie narusza zasady tajemnicy zawodowej adwokatów zagwarantowanej w art. 7 i 47 karty.

7 Zobacz sporny przepis.

8 Pragnę w tym względzie przypomnieć, że w postanowieniu odsyłającym Grondwettelijk Hof (belgijski trybunał konstytucyjny) orzekł zawieszenie art. 11/6 ust. 1 akapit pierwszy pkt 1 dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r., wprowadzonego dekretem z dnia 26 czerwca 2020 r., „jedynie w zakresie, w jakim nakłada on na adwokata działającego w charakterze pośrednika obowiązek informowania innego pośrednika, który nie jest jego klientem".

9 Należy jednak zauważyć, że o ile obowiązek powiadomienia, taki jak przewidziany w spornym przepisie, nie wydaje się nakładać na adwokata-pośrednika obowiązku przekazania temu innemu pośrednikowi innych informacji, które posiada on na temat danego klienta, o tyle wydaje się, że sytuacja wygląda inaczej w przypadku belgijskiego przepisu dokonującego transpozycji. Prawo belgijskie wymaga bowiem dodatkowego uzasadnienia wyjaśniającego powody, dla których adwokat-pośrednik nie jest w stanie spełnić obowiązku zgłoszenia ze względu na tajemnicę zawodową. Pragnę zauważyć, że pytanie prejudycjalne dotyczy nie belgijskiego przepisu transponującego, lecz zgodności spornego przepisu z art. 7 i 47 karty.

29. W tym względzie skarżące utrzymują, że obowiązek powiadomienia, w szczególności w odniesieniu do pośredników będących stronami trzecimi, narusza tajemnicę zawodową adwokatów i jest sprzeczny zarówno z art. 7, jak i z art. 47 karty. Podnoszą one, że tajemnica zawodowa adwokata stanowi istotny element prawa do poszanowania życia prywatnego i do rzetelnego procesu oraz że niezbędna relacja zaufania między klientem a jego adwokatem może zostać utrzymana tylko wtedy, gdy ten pierwszy ma gwarancję, że to, co przekaże w zaufaniu temu drugiemu, nie zostanie ujawnione. Sam fakt skorzystania z pomocy adwokata jest już objęty wspomnianą tajemnicą. W konsekwencji adwokat nie może przekazywać stronom trzecim lub organom jakichkolwiek informacji dotyczących uzgodnienia transgranicznego, nawet jeśli jego działanie ogranicza się do zwykłej opinii.

30. Ze swej strony rządy belgijski, czeski, francuski i łotewski, Komisja oraz Rada utrzymują, że obowiązek powiadomienia jest zgodny z art. 7 i 47 karty i że w konsekwencji sporny przepis nie narusza tajemnicy zawodowej.

31. Pragnę na wstępie podkreślić, że zarówno Trybunał, jak i Europejski Trybunał Praw Człowieka (zwany dalej „ETPC") miały wielokrotnie okazję orzekać w przedmiocie zakresu tajemnicy zawodowej adwokata. Trybunał uznał już, że rzeczona tajemnica zawodowa stanowi jedną z ogólnych zasad prawa Unii, które wzorują się na wspólnych wartościach i tradycjach konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim [10].

32. Należy również zauważyć, że zasada tajemnicy zawodowej między adwokatem a jego klientem jest zgodnie z orzecznictwem ETPC podwójnie zagwarantowana w art. 6 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej „EKPC") i w jej art. 8 [11].

33. Trybunał wyjaśnił również, że o ile zakres i zasady ochrony tajemnicy zawodowej adwokatów są regulowane przez ustawodawstwo krajowe każdego państwa członkowskiego, o tyle sama zasada tej ochrony powinna, zgodnie z art. 52 ust. 3 karty i orzecznictwem wydanym w przedmiocie jej stosowania przez Trybunał, zostać uznana za zagwarantowaną również na podwójnej podstawie art. 7 i 47 karty.

34. Ponadto art. 52 ust. 3 karty ma na celu zapewnienie koniecznej spójności między prawami zawartymi w karcie a odpowiadającymi im prawami zagwarantowanymi w EKPC, bez naruszania jednocześnie autonomii prawa Unii. Trybunał musi zatem dbać o to, aby dokonywana przez niego wykładnia art. 7 i 47 karty zapewniała poziom ochrony, który nie narusza poziomu ochrony gwarantowanego przez art. 6 i 8 EKPC, zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez ETPC [12].

1. Czy sporny przepis narusza art. 47 karty?

35. W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że art. 47 karty gwarantuje prawo do rzetelnego procesu i obejmuje prawo każdego, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, do uzyskania informacji, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela.

[10] Wyrok z dnia 18 maja 1982 r., AM & S Europe/Komisja (155/79, EU:C:1982:157, pkt 18).

[11] Zobacz w szczególności wyroki ETPC: z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie Niemietz przeciwko Niemcom, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37. W odniesieniu do prawa do poszanowania życia prywatnego zob. wyroki ETPC: z dnia 24 lipca 2008 r., André i in. przeciwko Francji, CE:ECHR:2008:0724JUD001860303, § 36; a także z dnia 6 grudnia 2012 r., Michaud przeciwko Francji, zwany dalej „wyrokiem Michaud", CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117–119.

[12] Wyrok z dnia 15 lipca 2021 r., Komisja/Polska (System odpowiedzialności dyscyplinarnej sędziów) (C-791/19, EU:C:2021:596, pkt 165 i przytoczone tam orzecznictwo).

36. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do rzetelnego procesu na podstawie EKPC składa się z różnych elementów, obejmujących w szczególności prawo do obrony, zasadę równości broni, prawo dostępu do sądów, a także prawo dostępu do adwokata zarówno w sprawach cywilnych, jak i karnych [13].

37. Stosunek pomiędzy poufnością korespondencji między adwokatem a jego klientem z jednej strony a prawem do rzetelnego procesu z drugiej strony został doprecyzowany przez Trybunał w sprawie wykazującej duże podobieństwo do niniejszej sprawy. I tak w sprawie Ordre des barreaux francophones et germanophone i in. podniesiono kwestię zgodności tajemnicy korespondencji z obowiązkiem współpracy z organami krajowymi odpowiedzialnymi za zwalczanie prania pieniędzy [14]. W tym względzie Trybunał orzekł, że charakter czynności objętych obowiązkami zgłoszenia jest taki, iż odbywają się one w kontekście, *który nie ma związku z postępowaniem sądowym*, i tym samym działania te pozostają poza zakresem prawa do rzetelnego procesu [15].

38. Co się tyczy konkretnie poufnego charakteru korespondencji między adwokatem a jego klientem z jednej strony i prawa do obrony z drugiej strony, Trybunał stwierdził, że „adwokat [nie mógłby] wypełnić swej misji doradzania, obrony i reprezentacji swego klienta w odpowiedni sposób i klient ten [byłby] w konsekwencji pozbawiony praw, które zapewnia mu art. 6 EKPC, jeżeli adwokat *w ramach postępowania sądowego lub jego przygotowywania* byłby zobowiązany do współpracy z władzami publicznymi, przekazując im informacje uzyskane w trakcie konsultacji prawnych, mających miejsce w ramach takiego postępowania” [16].

39. Ponadto ETPC przyznał, że w przypadku adwokata naruszenie tajemnicy zawodowej może mieć wpływ na prawidłowe administrowanie wymiarem sprawiedliwości, a tym samym na prawa zagwarantowane w art. 6 EKPC [17].

40. Ze wspomnianego orzecznictwa Trybunału i ETPC wynika, że po pierwsze, prawo do rzetelnego procesu oznacza z definicji związek z postępowaniem sądowym i jest ono nierozerwalnie związane z istnieniem kontekstu sądowego.

41. Tymczasem w niniejszej sprawie należy stwierdzić, że taki związek nie został wykazany. Tak więc w kontekście dyrektywy 2011/16 pośrednik nie działa jako obrońca swojego klienta w sporze z organem podatkowym. Choć jego porady mogą potencjalnie prowadzić do sporu z organem podatkowym na późniejszym etapie, to nie oznacza to, że zostały one udzielone „w ramach i do celów prawa do obrony” w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

42. Po drugie, brak związku z postępowaniem sądowym jest tym bardziej oczywisty w odniesieniu do spornego przepisu, że obowiązek powiadomienia powstaje z założenia na wczesnym etapie, przed wdrożeniem podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, a zatem w chwili, gdy co do zasady żaden spór z organem podatkowym dotyczący tego uzgodnienia nie mógł powstać.

[13] Wyrok z dnia 26 czerwca 2007 r., Ordre des barreaux francophones et germanophone i in. (C-305/05, zwany dalej wyrokiem „Ordre des barreaux francophones et germanophone i in.”, EU:C:2007:383, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

[14] W ramach art. 2a pkt 5 dyrektywy Rady 91/308/EWG z dnia 10 czerwca 1991 r. w sprawie uniemożliwienia korzystania z systemu finansowego w celu prania pieniędzy (Dz.U. 1991, L 166, s. 77) zadaniem adwokatów było udzielanie klientom pomocy w przygotowaniu lub przeprowadzeniu pewnych transakcji, przede wszystkim o charakterze finansowym i związanych z nieruchomościami, lub działanie w ich imieniu i na ich rzecz w ramach takich transakcji.

[15] Wyrok Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., pkt 33, 35.

[16] Wyrok Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., pkt 32. Podkreślenie moje.

[17] Zobacz wyrok ETPC z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie Niemietz przeciwko Niemcom, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 37.

43. Ponadto brak związku z postępowaniem sądowym potwierdzają również cele realizowane przez dyrektywę 2011/16, które mają głównie charakter „prewencyjny". W tym względzie motyw 2 dyrektywy 2018/822 wskazuje wyraźnie, że wymiana informacji ma właśnie na celu umożliwienie organom podatkowym „szybkiej reakcji na szkodliwe praktyki podatkowe i eliminację luk prawnych poprzez wprowadzenie przepisów lub przeprowadzenie odpowiednich ocen ryzyka i kontroli podatkowych".

44. Po trzecie, należy zauważyć, że obowiązki informacyjne przewidziane w dyrektywie 2011/16 odnoszą się do działalności zgodnej z prawem, a zatem a priori niespornej, przynajmniej na początkowym etapie tych zgłoszeń. Wynika z tego, że brak związku z postępowaniem sądowym wydaje się być jeszcze bardziej oczywisty niż w kontekście sprawy Ordre des barreaux francophones et germanophone i in., ponieważ obowiązek zgłoszenia dotyczy działalności, która nie jest bezpośrednio sprzeczna z żadnym obowiązującym prawem, w przeciwieństwie do transakcji związanych z praniem pieniędzy.

45. W świetle powyższego jestem zdania, że powiadomienie innych pośredników o obowiązku informowania ciążącym na pośredniku będącym stroną trzecią nie może naruszać praw chronionych przez art. 47 karty, ponieważ obowiązek ten nie wpisuje się w ramy postępowania sądowego i w konsekwencji nie jest objęty zakresem stosowania tego postanowienia [18].

2. Czy sporny przepis narusza art. 7 karty?

46. Należy przypomnieć, że prawa zagwarantowane w art. 7 karty odpowiadają prawom zagwarantowanym w art. 8 EKPC [19]. Artykuł 7 karty przyznaje każdemu prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się.

47. W tym względzie z orzecznictwa ETPC wynika, że tajemnica zawodowa adwokatów jest szczególnie chroniona przez art. 8 EKPC [20].

48. Dla celów stosowania art. 7 karty należy zatem zauważyć, że ochrona tajemnicy zawodowej na podstawie art. 8 EKPC nie ogranicza się do czynności związanych z obroną klienta przed sądem, lecz ma szerszy zasięg (i szerszy zakres stosowania), w tym znaczeniu, że chroni ona również stosunki adwokata z klientem poza kontekstem sądowym (niezależnie od faktu, że ochrona ta jest bardziej restrykcyjna w odniesieniu do działalności związanej z tym zadaniem).

49. Artykuł 8 EKPC ma zatem na celu ochronę poufności wszelkiej korespondencji między jednostkami, a przez to zapewnia wzmocnioną ochronę korespondencji między adwokatami a ich klientami. Należy ponadto wyjaśnić, że ochrona ta obejmuje także konsultacje prawne, chroniąc tajemnicę tych konsultacjiw odniesieniu nie tylko do ich treści (niezależnie od formy, jaką przybierają), ale również ich istnienia [21].

[18] To samo dotyczy wszelkiego innego obowiązku powiadamiania organów podatkowych, które wynika z tego w odniesieniu do owego pośrednika będącego stroną trzecią.

[19] Zobacz wyjaśnienia dotyczące karty praw podstawowych (Dz.U. 2007, C 303, s. 17).

[20] Wyrok Michaud, §§ 118 i 119.

[21] Wyrok Michaud, §§ 118 i 119.

50. W wyroku Michaud ETPC wypowiedział się w przedmiocie zgodności z EKPC nałożonego na adwokatów obowiązku informowania właściwych organów o podejrzanej działalności ich klientów w kontekście francuskich przepisów transponujących dyrektywę 2005/60/WE [22].

51. W wyroku tym ETPC zauważył, że „nałożony na adwokatów obowiązek złożenia oświadczenia o podejrzeniu stanowi ingerencję w prawo do poszanowania korespondencji, ponieważ wymaga od nich przekazywania organom administracji informacji odnoszących się do innej osoby uzyskanych dzięki prowadzeniu z nią korespondencji" i „stanowi również ingerencję w ich prawo do poszanowania ich »życia prywatnego«, gdyż pojęcie to obejmuje działalność zawodową lub handlową" [23].

52. Niemniej jednak, zdaniem ETPC, ingerencja w życie prywatne była uzasadniona z uwagi na fakt, że obowiązek złożenia oświadczenia o podejrzeniu dotyczył jedynie „*czynności niezwiązanych z powierzonymi adwokatom zadaniami w zakresie obrony, podobnymi do tych wykonywanych przez innych przedstawicieli zawodowych podlegających temu obowiązkowi*", a mianowicie transakcji finansowych lub transakcji związanych z nieruchomościami [24], oraz z uwagi na fakt, że adwokaci nie podlegają temu obowiązkowi, „gdy dana czynność »jest związana z postępowaniem sądowym, niezależnie od tego, czy informacje będące w ich posiadaniu zostały otrzymane lub uzyskane przed, w trakcie lub po takim postępowaniu, w tym w kontekście doradztwa dotyczącego sposobu wszczęcia lub niewszczynania takiego postępowania, *ani gdy udzielają porady prawnej*, chyba że została ona udzielona w celu prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, lub ze świadomością, że klient poszukuje jej w celu prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu«" [25].

53. Z orzecznictwa ETPC wynika, że ochrona tajemnicy zawodowej na podstawie art. 8 EKPC nie obejmuje całej działalności adwokata.

54. Po pierwsze, mamy zatem do czynienia z czynnościami, które zwykle wchodzą w zakres zadań adwokata i które w związku z tym korzystają z tajemnicy zawodowej. Tak więc adwokat, który doradzał swemu klientowi w ramach postępowania sądowego lub jego przygotowania, może oczywiście powoływać się na tajemnicę zawodową. To samo odnosi się do adwokata, do którego jego klient zwrócił się o opinię prawną ad hoc.

55. Po drugie, istnieją przypadki, w których adwokat może działać poza „zwyczajową rolą" przedstawiciela klienta lub doradcy prawnego, kiedy to działalność wykonywana przez tego adwokata zostaje zrównana z działalnością innych przedstawicieli zawodowych. Tymczasem w takich przypadkach charakter wspomnianych czynności nie może uzasadniać ochrony tajemnicy zawodowej, która, jak wyjaśniono powyżej, wynika ze specyficznej funkcji w społeczeństwie demokratycznym, jaką jest umożliwienie adwokatowi wykonywania jego podstawowej roli, czyli obrony podsądnych.

[22] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r. w sprawie przeciwdziałania korzystaniu z systemu finansowego w celu prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu (Dz.U. 2005, L 309, s. 15).

[23] Wyrok Michaud, § 91.

[24] Wyrok Michaud, § 127. Podkreślenie moje.

[25] Wyrok Michaud, § 127. Podkreślenie moje.

56. Pragnę jednak zauważyć, że rozróżnienie to nie jest bezwzględne i może powodować trudności w jego praktycznym stosowaniu – o czym świadczy niniejsza sprawa – w szczególności w niektórych przypadkach, gdy rola adwokata jest bardziej zróżnicowana. W tym względzie pragnę zauważyć rozbieżne stanowiska między stronami w niniejszej sprawie w odniesieniu do roli adwokata jako pośrednika w uzgodnieniu transgranicznym.

57. Z jednej strony bowiem skarżące utrzymują, że adwokat powinien zawsze mieć możliwość powołania się na tajemnicę zawodową, niezależnie od charakteru jego działalności jako „pośrednika", wyłącznie ze względu na jego status adwokata. Adwokat nie ma zatem ani obowiązku zgłoszenia, ani pomocniczego obowiązku powiadomienia o swoim zwolnieniu pośrednika będącego stroną trzecią.

58. Natomiast niektóre państwa członkowskie (w szczególności Królestwo Belgii i Republika Łotewska) twierdzą, że działalność pośrednictwa nie jest działalnością adwokata, co uzasadnia nałożenie na niego obowiązku zgłoszenia i powiadomienia.

59. Lektura dyrektywy 2011/16 wydaje się bowiem sugerować, że co do zasady usługi oferowane przez adwokata jako pośrednika nie wchodzą w zakres zwykłej działalności zawodu adwokata, jaką jest obrona i ocena prawna. A zatem adwokat działający w charakterze pośrednika powinien na pierwszy rzut oka zostać zrównany z innymi „pośrednikami", z których niektórzy mogą nie korzystać z tajemnicy zawodowej [26].

60. Wydaje mi się bowiem wątpliwe, aby adwokat, który opracowuje – samodzielnie lub z pomocą innych przedstawicieli zawodowych – uzgodnienie transgraniczne, by następnie zaproponować je podatnikom, siłą rzeczy działał w ramach wykonywanej działalności zawodowej. Okoliczność w szczególności, że udział adwokata w opracowaniu rzeczonego uzgodnienia może poprzedzać zaoferowanie klientowi wprowadzenia tego uzgodnienia do obrotu, wydaje się wskazywać moim zdaniem na brak koniecznego związku między adwokatem a jego klientem, który uzasadniałby ochronę tajemnicy zawodowej [27].

61. Przykładowo możliwe jest, że adwokat wykracza poza „granice odpowiednich przepisów krajowych dotyczących jego zawodu" i z tego powodu traci przywilej zwolnienia z obowiązku zgłoszenia, gdy opracowuje uzgodnienia transgraniczne „standaryzowane" [28], których cechą charakterystyczną jest, w przeciwieństwie do „uzgodnień opracowanych na zamówienie" [29], to, że mogą być wdrożone bez potrzeby istotnego dostosowania. Można sobie wyobrazić, że adwokat, nie pozostając w relacji doradztwa z żadnym klientem, opracowuje standaryzowane uzgodnienie transgraniczne, które następnie rozpowszechnia albo bezpośrednio wśród podatników, albo poprzez rozpowszechniającego pośrednika. W takim przypadku nie jest wykluczone, że adwokat ten działa poza granicami wykonywanej przez siebie działalności zawodowej określonymi w ustawodawstwie krajowym, co skutkuje tym, że obejmuje go obowiązek dokonania zgłoszenia (podobnie jak każdego innego pośrednika) po sfinalizowaniu wspomnianego uzgodnienia, zgodnie z przepisami art. 8ab ust. 1 dyrektywy 2011/16.

[26] Dopiero w drugiej kolejności dyrektywa 2011/16 przewiduje możliwość przyznania przez państwa członkowskie na rzecz adwokata-pośrednika zwolnienia z obowiązku dostarczenia informacji przewidzianych w art. 8ab ust. 1 tej dyrektywy, jeżeli obowiązek ten prowadzi do naruszenia tajemnicy zawodowej zgodnie z prawem krajowym.

[27] Pragnę zauważyć w tym względzie, że zgodnie z art. 8ab ust. 1 dyrektywy 2011/16 obowiązek zgłoszenia powstaje z chwilą opracowania rozpatrywanego uzgodnienia.

[28] Zobacz art. 3 pkt 24 dyrektywy 2011/16.

[29] Zobacz art. 3 pkt 25 dyrektywy 2011/16.

62. Jednakże przyjęcie jedynie takiej definicji adwokata-pośrednika sprowadzałoby się do pominięcia roli doradczej, jaką może on odgrywać w ramach oceny prawnej uzgodnienia transgranicznego.

63. Pragnę ponadto podkreślić, że gdyby uznać, iż działalność pośrednictwa wykonywana przez adwokata nigdy nie wchodzi w zakres czynności doradztwa prawnego, powstałoby pytanie, dlaczego dyrektywa 2011/16 przewidziała ochronę tajemnicy zawodowej adwokatów, wprowadzając mechanizm zwolnienia o w spornym przepisie. Otóż ten wybór prawodawcy Unii wynika moim zdaniem głównie z dwóch kwestii.

64. Po pierwsze, ponieważ tajemnica zawodowa nie została zharmonizowana na poziomie europejskim, dyrektywa 2018/822 miała zatem na celu uniknięcie wszelkiego konfliktu z przepisami krajowymi, przy jednoczesnym zapewnieniu poszanowania podstawowych zasada uznanych w karcie [30].

65. Po drugie, rozróżnienie między działalnością adwokata, która wpisuje się w „zwykłe wykonywanie jego zadań", a działalnością, która nie wpisuje się w owe zadania, nie zawsze jest w praktyce oczywiste. Można sobie zatem wyobrazić, nawet w ramach rozpatrywanego uzgodnienia transgranicznego, że klient adwokata zwróci się do niego o dokonanie oceny opracowanego uzgodnienia i z tego względu adwokat będzie musiał udzielić porady prawnej. Otóż w takim przypadku adwokat ten powinien mieć możliwość pełnego powołania się na tajemnicę zawodową, ponieważ udziela porady prawnej podatnikowi, którego dotyczy wspomniane uzgodnienie.

66. Pragnę zauważyć tytułem przykładu, że w przypadku „uzgodnienia opracowanego na zamówienie" nie można wykluczyć, iż adwokat działający jako „pośrednik" w rozumieniu dyrektywy 2018/822 działa w ramach swej działalności zawodowej, oferując poradę prawną na takiej samej zasadzie jak w ogólności w przypadku wszelkiej czynności polegającej na opracowaniu lub zawarciu przez adwokata, w imieniu jego klienta, jakiejkolwiek umowy lub porozumienia w zakresie prawa cywilnego lub handlowego czy też konstrukcji prawa spółek lub prawa socjalnego albo jakiejkolwiek strategii prawnej.

67. Uważam zatem, że to właśnie dlatego, iż trudno a priori wykluczyć, że adwokat-pośrednik nie będzie musiał udzielać porad prawnych w sytuacji takiej jak w przykładzie powyżej, w dyrektywie 2011/16 – w celu zagwarantowania przestrzegania tajemnicy zawodowej w stosunku do niego – zwolniono adwokata z obowiązku zgłoszenia.

68. Z powyższego wynika, że chociaż dokonanie rozróżnienia pomiędzy czynnościami adwokata nie zawsze jest oczywiste – jako że są one czasami złożone i niepodzielne – wydaje mi się, iż możliwe jest oddzielenie przypadków, w których adwokat działający „jako adwokat" powinien mieć możliwość powołania się na tajemnicę zawodową i w konsekwencji skorzystać ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia, od przypadków, w których ochrona ta nie powinna istnieć. Należy zatem upewnić się, po pierwsze, czy przyjęta definicja tajemnicy zawodowej nie jest określona zbyt szeroko poprzez objęcie nią czynności adwokata-pośrednika wykraczających poza szczególne zadania związane z reprezentacją i doradztwem i zwolnienie go z pewnych obowiązków zgłoszenia, mimo że wykonuje on taką samą działalność co pośrednicy wykonujący inną działalność zawodową. Po drugie, ograniczenie tej definicji w sposób nieproporcjonalny mogłoby prowadzić do niedopuszczalnej ingerencji w stosunki między adwokatem a jego klientem.

[30] Zobacz motyw 18 dyrektywy 2018/822.

69. W tym względzie wprowadzenie tego rozróżnienia ma szczególnie istotne znaczenie w ramach stosowania dyrektywy 2018/822 w celu zachowania równowagi pomiędzy z jednej strony wymogiem ochrony tajemnicy zawodowej adwokata, która zajmuje szczególne miejsce w każdym państwie prawa, a z drugiej strony celem zwalczania agresywnego planowania podatkowego, co stanowi jedno z głównych narzędzi unikania erozji podstaw opodatkowania.

70. A zatem choć zasadniczo to do sądu krajowego należy dokonanie takiego rozróżnienia, w szczególności z uwagi na fakt, że tajemnica zawodowa nie jest zharmonizowana na poziomie europejskim, to zadania tego należy dokonać z uwzględnieniem wyżej wymienionych elementów.

a) W przedmiocie zgodności przewidzianego w spornym przepisie obowiązku powiadomienia z art. 7 karty

71. W świetle powyższych rozważań należy zbadać zgodność spornego przepisu z art. 7 karty.

72. Co się tyczy spornego przepisu, należy przypomnieć, że nakłada on na adwokata-pośrednika – w przypadku gdy korzysta on ze zwolnienia w odniesieniu do swojego klienta – obowiązek powiadomienia innych pośredników o obowiązkach zgłoszenia ciążących na nich na mocy art. 8ab ust. 6 dyrektywy 2011/16. Obowiązek powiadomienia obejmuje zatem ipso facto, poza wskazaniem danego uzgodnienia transgranicznego i przypomnieniem wspomnianym pośrednikom będącym stronami trzecimi ich własnych obowiązków zgłoszenia, dane identyfikacyjne powiadamiającego adwokata.

73. Pragnę zauważyć w pierwszej kolejności, że sporny przepis może znaleźć zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy adwokat-pośrednik i pośrednik będący stroną trzecią wiedzą o sobie ze względu na wspólny udział w uzgodnieniu transgranicznym.

74. Obowiązek powiadomienia innych pośredników nie dotyczy zatem sytuacji, w której adwokat-pośrednik nie wie o udziale innego pośrednika w uzgodnieniu transgranicznym, gdy na przykład podatnik zwrócił się o poradę do różnych pośredników osobno. W każdym wypadku gdyby osoba, która spełnia obowiązek powiadomienia, nie wiedziała o innym pośredniku, w żadnym razie nie mogłaby go powiadomić. Adwokat-pośrednik spełniający obowiązek powiadomienia nie jest zatem zobowiązany do poszukiwania nieznanych mu pośredników rozpatrywanego uzgodnienia. W takim przypadku powinien on powiadomić właściwego podatnika, czyli swojego klienta, na którego zostanie przeniesiony obowiązek zgłoszenia, który to przypadek nie stwarza problemu z punktu widzenia tajemnicy zawodowej.

75. W drugiej kolejności pragnę przypomnieć, że w trosce o ochronę tajemnicy zawodowej dyrektywa 2011/16 ogranicza w istotny sposób treść informacji, które w przypadku zwolnienia adwokat-pośrednik powinien przekazać innemu pośrednikowi. Informacje te ograniczają się tutaj do powiadomienia o zwolnieniu, z którego korzysta adwokat-pośredni, i o obowiązku zgłoszenia, który w konsekwencji ciąży na tym innym pośredniku. Obowiązek powiadomienia przewidziany w spornym przepisie nie oznacza ujawnienia informacji dotyczących treści, analizy prawnej adwokata czy też wymiany informacji, jaką mógł on prowadzić ze swoim klientem [31].

76. W trzeciej kolejności pragnę zauważyć tytułem przykładu, że możliwe jest, iż za zgodą właściwego podatnika (a nawet w sposób przez niego koordynowany) wszyscy pośrednicy zaangażowani w opracowanie uzgodnienia transgranicznego uczestniczyli wspólnie we

[31] Zobacz art. 8ab ust. 14 lit. c) dyrektywy 2011/16.

wszystkich etapach jego przygotowania, podnosząc również kwestię zgłoszenia organom podatkowym i właściwych im obowiązków [32]. Nie można również wykluczyć, że pośrednik, na którym ciąży w każdym wypadku obowiązek zgłoszenia, doszedł (już) do wniosku, że rozpatrywane uzgodnienie podlega zgłoszeniu, zanim adwokat (z którym wspólnie wdrożyli uzgodnienie) poinformował go zwolnieniu go z owego obowiązku i przypomniał mu o ciążącym na nim obowiązku zgłoszenia. W każdym wypadku kryteria, na podstawie których powstaje obowiązek zgłoszenia, są wymienione w dyrektywie 2011/16, tak aby umożliwić każdemu innemu pośrednikowi, a nawet samemu podatnikowi rozpoznanie konstrukcji podatkowej podlegającej zgłoszeniu. W takich przypadkach bowiem – i z zastrzeżeniem przepisów krajowych regulujących tajemnicę zawodową adwokata – można by sądzić, że tajemnica zawodowa nie została naruszona [33]. Przemawia za tym fakt, że informacje, jakie adwokat-pośrednik ma obowiązek przekazać pośrednikowi będącemu stroną trzecią, ograniczają się do zwolnienia, z którego korzysta, oraz do wskazania danej sprawy [34].

77. W świetle powyższych rozważań jestem zdania, że na pierwszy rzut oka sporny przepis nie może naruszać praw chronionych na podstawie art. 7 karty, ponieważ informacje przekazane przez adwokata pośrednikowi będącemu stroną trzecią, w tym nazwisko adwokata, zostały już podane do wiadomości tego pośrednika będącego stroną trzecią.

78. Nie można niemniej jednak wykluczyć – niezależnie od tego, czy adwokat-pośrednik i pośrednik będący stroną trzecią znają się – że w niektórych przypadkach może wystąpić ingerencja w prawo do poszanowania życia prywatnego.

79. W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że art. 8 EKPC chroni konsultacje prawne nie tylko w odniesieniu do ich treści, lecz również w odniesieniu do ich istnienia [35]. Tajemnica zawodowa adwokata, która opiera się na relacji opartej na zaufaniu między owym adwokatem a jego klientem, wymaga od adwokata, aby nie ujawniał nikomu istnienia tej relacji, a tym bardziej treści ich kontaktów (chyba że jego klient wyraźnie wyraża na to zgodę) [36].

80. Tak więc w sytuacji gdy adwokat jest zwolniony z obowiązku zgłoszenia, który spoczywa na pośrednikach, z relacji zaufania, jaka istnieje między nim a jego klientem, i z obowiązku poufności, jaki ciąży na tym adwokacie wobec tego klienta, wynika w sposób naturalny, że ów adwokat powinien mieć możność poinformowania o tym przede wszystkim owego klienta. Należy również zauważyć, że powiadomienie klienta o obowiązkach prawnych ciążących na adwokacie stanowi obowiązek zawodowy tego adwokata, którego nieprzestrzeganie może negatywnie wpłynąć na jego odpowiedzialność zawodową.

[32] Tak byłoby na przykład, gdyby klient sam „zniósł” tajemnicę zawodową, włączając w swoją wymianę informacji ze swoim adwokatem innych pośredników lub vice versa.

[33] Moim zdaniem ten scenariusz może być zbliżony do sytuacji, w której adwokat i inni przedstawiciele zawodowi (tacy jak notariusz, bankier, księgowy, agent nieruchomości lub każdy inny doradca) oferują swoje usługi klientowi w ramach wspólnego projektu i klient ten może zachęcić ich do bezpośredniego i „swobodnego” porozumiewania się między sobą, w tym także w przypadku, gdy dotyczy to obowiązków tego klienta wobec organów publicznych. Fakt, że adwokat „przypomina” jednemu z tych przedstawicieli zawodowych o obowiązku zgłoszenia, który ewentualnie na nim (lub na nich) spoczywa w celu zagwarantowania (wspólnych interesów ich klienta), nie powinien powodować problemów z punktu widzenia tajemnicy zawodowej, z zastrzeżeniem oczywiście przepisów krajowych regulujących te zawody (w tym zawód adwokata).

[34] Zobacz pkt 75 niniejszej opinii.

[35] Zobacz pkt 49 niniejszej opinii.

[36] Z wyjątkiem oczywiście hipotezy, w której konsultacja ma na celu popełnienie przez klienta przestępstwa, w którym to przypadku adwokat, który się o tym dowiaduje, nie tylko nie może przyczynić się do popełnienia tego przestępstwa poprzez udzielanie porad, lecz także może zostać zwolniony ze swojego obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

81. W drugiej kolejności pragnę przypomnieć, że tajemnica zawodowa obejmuje nie tylko komunikację pomiędzy klientem a jego adwokatem, lecz również wydaną przez adwokata opinię prawną. Tak więc nawet założenie, że adwokat i pośrednik będący stroną trzecią znają się – ze względu na ich wspólny udział w rozpatrywanym uzgodnieniu – nie zmienia faktu, że adwokat, informując pośrednika będącego stroną trzecią o swoim zwolnieniu z obowiązku zgłoszenia, dzieli się z nim swoją oceną w odniesieniu do okoliczności, że rozpatrywane uzgodnienie zawiera cechy („cechy rozpoznawcze") wymienione w załączniku IV do dyrektywy 2018/822 i w konsekwencji podlega zgłoszeniu jako „uzgodnienie transgraniczne". Ocena ta jest wynikiem analizy faktycznej i prawnej, która stanowi istotę działalności doradczej adwokata. Wynika z tego, że ta ostatnia jest chroniona tajemnicą zawodową i powinna być przekazywana przez adwokata wyłącznie jego klientowi.

82. W trzeciej kolejności pragnę zauważyć, że hipoteza analizowana w pkt 76 niniejszej opinii może nie znajdować zastosowania we wszystkich przypadkach, nawet przy założeniu, że adwokat i pośrednik lub pośrednicy będący stronami trzecimi znają się ze względu na ich udział w opracowaniu tego samego uzgodnienia transgranicznego. Tak będzie w szczególności w przypadku, gdy wielu pośredników bierze udział w opracowywaniu rozpatrywanego uzgodnienia na różnych etapach, a udział tych różnych pośredników w uzgodnieniu transgranicznym różni się w zależności od odpowiednich odgrywanych przez nich ról [37].

83. Wynika z tego, że choć dyrektywa 2011/16 zmierza w istocie do ograniczenia naruszenia tajemnicy zawodowej, to jednak w niektórych przypadkach można stwierdzić istnienie takiego naruszenia.

b) W przedmiocie uzasadnienia spornego przepisu

84. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawa podstawowe nie mają charakteru bezwzględnego, lecz mogą podlegać ograniczeniom, pod warunkiem że ograniczenia te rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego, jakim służy omawiany środek, i że nie stanowią z punktu widzenia realizowanego celu nieproporcjonalnej oraz niedopuszczalnej ingerencji w samą istotę zagwarantowanych w ten sposób praw [38].

85. Należy zatem zbadać, czy rozpatrywany obowiązek powiadomienia jest przewidziany prawem, służy realizacji celu interesu ogólnego uznawanemu przez Unię, jest konieczny do osiągnięcia tego celu i jest zgodny z zasadą proporcjonalności.

86. W pierwszej kolejności – powiadomienie przez adwokata-pośrednika o zwolnieniu z obowiązku zgłoszenia, z którego on korzysta, innego pośrednika, który uczestniczył w tym samym uzgodnieniu transgranicznym, jest wyraźnie przewidziane przez prawo, a mianowicie w niniejszym przypadku przez sporny przepis.

87. Uważam w tym względzie, że obowiązek zgłoszenia jest przewidziany w wystarczająco jasnym i precyzyjnym przepisie [39].

[37] Tym samym może się zdarzyć, że poszczególni pośrednicy uczestniczyli w różnych etapach opracowywania rozpatrywanego uzgodnienia i że nie wszyscy są w nie w takim samym stopniu zaangażowani, wobec czego występuje między nimi asymetria informacyjna.

[38] Wyrok z dnia 13 września 2018 r., UBS Europe i in. (C-358/16, EU:C:2018:715, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

[39] Oczywiście do sądów krajowych należy ocena, czy krajowe przepisy transponujące wykazują te same cechy.

88. W drugiej kolejności – ogólnym interesem realizowanym przez prawo Unii w niniejszej sprawie jest zwalczanie agresywnego planowania podatkowego będącego przedmiotem międzynarodowej współpracy podatkowej, która przejawia się w wymianie informacji między państwami członkowskimi.

89. Pragnę w tym względzie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zapobieganie ryzyku unikania opodatkowania i oszustw podatkowych stanowi cel interesu ogólnego uznany przez Unię [40]. To samo dotyczy zwalczania konstrukcji stanowiących nadużycie, gdy dążenie do korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel danych transakcji [41].

90. Ponadto Trybunał uznał, że „konieczność zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi" stanowi okoliczność uzasadniającą ograniczenia, w szczególności wówczas, gdy celem odnośnych środków krajowych jest „zapobieżenie zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium" [42].

91. W tym względzie choć dyrektywa 2018/822 nie służy wyraźnie realizacji celu zwalczania oszustw podatkowych jako „nielegalnej działalności", to jednak z jej motywów 2, 4, 8 i 9 jasno wynika, że obowiązki nałożone przez nią na pośredników mają na celu ochronę krajowych podstaw opodatkowania przed erozją poprzez monitorowanie „uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego". Tak więc przewidziany w niej obowiązek zgłoszenia ma na celu, po pierwsze, ułatwienie szybkiego dostosowania przepisów podatkowych do praktyk podatkowych, co prawda zgodnych z prawem, lecz agresywnych, a po drugie, w sposób powiązany z powyższym celem, zniechęcenie ostatecznie do opracowywania takich uzgodnień [43].

92. O ile ingerencja w prawo do poszanowania życia prywatnego może moim zdaniem być uzasadniona w świetle celu realizowanego przez dyrektywę 2018/822, o tyle jednak ingerencja ta musi być konieczna i proporcjonalna.

93. W trzeciej kolejności należy zatem zbadać, czy rozpatrywany obowiązek zgłoszenia jest konieczny dla osiągnięcia celu polegającego na zwalczaniu agresywnego planowania podatkowego i czy jest on zgodny z zasadą proporcjonalności.

94. W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że prawodawca Unii uznał, iż zakres obowiązku powiadomienia powinien być ograniczony do ścisłego minimum poprzez ustanowienie gwarancji dotyczących tajemnicy zawodowej.

95. I tak z jednej strony sporny przepis znajduje zastosowanie jedynie w niektórych dokładnie określonych przypadkach, a mianowicie tych, w których pośrednicy będący stronami trzecimi faktycznie współpracują z adwokatem-pośrednikiem za zgodą klienta będącego

[40] Wyrok z dnia 6 października 2020 r., État luxembourgeois (Prawo do środka prawnego przeciwko wnioskowi o wymianę informacji w dziedzinie opodatkowania) (C-245/19 i C-246/19, EU:C:2020:795, pkt 86–88 i przytoczone tam orzecznictwo).

[41] Wyrok z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

[42] Wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie z siedzibą w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).

[43] Pragnę również zauważyć, że zgodnie z motywem 14 dyrektywy 2018/822 „transgraniczne uzgodnienia z zakresu agresywnego planowania podatkowego, których podstawowym celem lub jednym z podstawowych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mających zastosowanie przepisów prawa podatkowego, podlegają przepisom ogólnym przeciw unikaniu opodatkowania określonym w art. 6 dyrektywy (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1)".

podatnikiem [44], a z drugiej strony naruszenie tajemnicy zawodowej adwokata jest w dalszym stopniu ograniczone zakresem i treścią informacji, jakie adwokat-pośrednik zobowiązany jest przekazać pośrednikowi będącemu stroną trzecią, które w znacznej części są już znane tej stronie [45].

96. Po drugie, sporny przepis pozwala moim zdaniem zagwarantować skuteczność systemu zgłaszania uzgodnień transgranicznych organom podatkowym. Bez względu na fakt, że niezależnie od wszelkich powiadomień przez adwokata-pośrednika, pośrednicy będący stronami trzecimi nadal podlegają obowiązkowi zgłoszenia organom podatkowym na podstawie art. 8ab ust. 1 dyrektywy 2011/16, obowiązek powiadomienia przewidziany w spornym przepisie pozwala w istocie zapewnić, że organy podatkowe otrzymają informacje niezbędne do oceny uzgodnienia transgranicznego. Innymi słowy – mechanizm ten pozwala, po pierwsze, na „uwrażliwienie" innych pośredników na obowiązek zgłoszenia, który na nich spoczywa, a po drugie, na zapewnienie, że uzgodnienia transgraniczne, które mogłyby nie zostać zgłoszone, zostaną rzeczywiście zgłoszone.

97. Jestem jednak zdania, że aby móc w pełni ocenić zgodność spornego przepisu z art. 7 karty, należy również uwzględnić ciążący na pośredniku będącym stroną trzecią dodatkowy obowiązek przekazania organom podatkowym nazwiska adwokata-pośrednika.

3. Czy ujawnienie organom podatkowym nazwiska adwokata-pośrednika, które podlega tajemnicy zawodowej w ramach obowiązku zgłoszenia ciążącego na pośrednikach i na podatniku, stanowi naruszenie art. 7 karty?

98. Należy zauważyć, że wątpliwości wyrażone przez sąd odsyłający co do zgodności dyrektywy 2011/16 z kartą dotyczą jedynie spornego przepisu, a nie procedury zgłaszania (na późniejszym etapie) organom podatkowym informacji dotyczących uzgodnienia transgranicznego. Uważam jednak, że z punktu widzenia art. 7 karty kwestia ujawnienia nazwiska adwokata-pośrednika, który powołuje się na tajemnicę zawodową, jest również istotna.

99. Pragnę bowiem przypomnieć, że ETPC orzekł, iż nałożenie na adwokata obowiązku dostarczenia organowi administracyjnemu informacji dotyczących innej osoby, które posiada w związku z wymianą korespondencji z tą osobą, stanowi ingerencję w jego prawo do poszanowania życia prywatnego [46].

100. Tymczasem w niniejszej sprawie nawet przy założeniu, że adwokat korzysta ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia organom podatkowym, istnienie kontaktów z jego klientem będącym podatnikiem (a w konsekwencji nazwisko adwokata) zostanie ujawnione organom podatkowym albo przez samego podatnika, albo przez pośrednika będącego stroną trzecią.

101. Pragnę przypomnieć, że ze względu na swoje własne obowiązki zgłoszenia wynikające z art. 8ab ust. 1 dyrektywy 2011/16 powiadomieni pośrednicy będący stronami trzecimi, poinformowani w ten sposób o udziale adwokata, a sami niezwiązani tajemnicą zawodową, muszą poinformować organ podatkowy nie tylko o istnieniu uzgodnienia transgranicznego

[44] Zobacz pkt 73 i 74 niniejszej opinii.

[45] Zobacz pkt 75 niniejszej opinii.

[46] Wyrok Michaud, § 91.

i o właściwym podatniku, lecz również o udziale adwokata-pośrednika. W tym względzie z art. 8ab ust. 9 akapit drugi i ust. 14 tej dyrektywy wynika, że dane identyfikacyjne pośredników figurują wśród informacji, które należy przekazać w wykonaniu obowiązku zgłoszenia.

102. Uważam zatem, że sporny przepis narusza wzmocnioną ochronę korespondencji między adwokatami a ich klientami zagwarantowaną w art. 8 EKPC. Należy zatem zbadać, czy rozpatrywany obowiązek jest w istocie przewidziany prawem, służy celowi interesu ogólnego uznawanemu przez Unię, jest konieczny do osiągnięcia tego celu i jest zgodny z zasadą proporcjonalności.

103. Jeśli chodzi o dwa pierwsze kryteria, które należy wziąć pod uwagę, odsyłam do przedstawionej powyżej analizy odnoszącej się do spornego przepisu, która ma zastosowanie mutatis mutandis do art. 8ab ust. 9 akapit drugi i ust. 14 dyrektywy 2011/16 [47].

104. Poniższa analiza dotyczy zatem wyłącznie kwestii, czy przekazanie nazwiska adwokata organom podatkowym przez pośrednika będącego stroną trzecią lub podatnika jest niezbędne do osiągnięcia celu polegającego na walce z agresywnym planowania podatkowego i jest zgodne z zasadą proporcjonalności.

105. Należy zauważyć, że z uwagi na informacje, jakie otrzymują, organy podatkowe dysponują wszystkimi informacjami niezbędnymi do dokonania oceny danych uzgodnień transgranicznych. W związku z tym uzyskanie nazwiska adwokata nie dostarcza im żadnej istotnej informacji na temat omawianego uzgodnienia.

106. Ponadto na mocy przysługujących im uprawnień weryfikacyjnych i kontrolnych organy podatkowe mogą zażądać wszelkich informacji uzupełniających (i dodatkowych w stosunku do informacji otrzymanych już w zgłoszeniu), czy to od samego podatnika, czy od pośredników niepodlegających obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej.

107. Znajomość tożsamości adwokata-pośrednika jest ponadto dla nich bezużyteczna, ponieważ – jak wskazuje zresztą sama dyrektywa 2011/16 – tajemnica zawodowa zwalnia go z jakiegokolwiek obowiązku zgłoszenia w odniesieniu do uzgodnienia transgranicznego. Innymi słowy – przeciwko wszelkim wezwaniom do udzielenia informacji, jakie organy podatkowe mogłyby skierować do adwokata-pośrednika, można powołać się na tajemnicę zawodową (chyba że klient udzielił adwokatowi pełnomocnictwa do udzielenia na nie odpowiedzi), a wezwania takie mogą być skutecznie kierowane wyłącznie do podatnika lub ewentualnie do innych pośredników niepodlegających obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej.

108. Podczas rozprawy niektóre państwa członkowskie i Komisja podniosły, że poinformowanie organów podatkowych o nazwisku adwokata jest uzasadnione potrzebą zapewnienia skuteczności kontroli pośredników uczestniczących w uzgodnieniach transgranicznych. W odniesieniu do adwokatów środek ten ma zatem na celu sprawdzenie, czy adwokat wypełnił ciążące na nim obowiązki zgodnie z dyrektywą 2018/822 i czy słusznie powołano się na tajemnicę zawodową.

[47] Zobacz pkt 86–91 niniejszej opinii.

109. Chociaż bowiem dyrektywa 2018/822 ma na celu zapewnienie, by ze względu na ich centralną rolę w organizacji uzgodnień transgranicznych pośrednicy byli zobowiązani do przekazywania organom podatkowym niezbędnych informacji, to jednak jej głównym celem jest zwalczanie praktyk agresywnego planowania podatkowego.

110. Cel ten opiera się na możliwości uzyskania obecnie przez organy podatkowe niezbędnych informacji umożliwiających im ocenę uzgodnień transgranicznych, wymianę tych danych między państwami członkowskimi oraz odpowiednie dostosowanie ich ustawodawstw podatkowych. Tymczasem wspomniany cel, który zostaje zrealizowany w chwili uzyskania tych informacji – niezależnie od tego, czy zostały one przekazane przez pośrednika, czy przez podatnika – nie wymaga znajomości nazwiska uczestniczącego adwokata, gdy powołuje się on na tajemnicę zawodową, ani kontroli tego, czy słusznie powołał się on na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej.

111. Należy zauważyć, że dyrektywa 2018/822 ma również na celu ochronę tajemnicy zawodowej adwokatów i ogólnych zasad określonych w karcie [48]. Tymczasem gdyby nałożyć na pośredników będących stronami trzecimi i na podatnika obowiązek przekazania nazwiska adwokata, środek ten byłby sprzeczny z owym celem.

112. Uznanie tajemnicy zawodowej adwokata i przyznanie mu z tego tytułu zwolnienia z obowiązku zgłoszenia, aby następnie naruszyć to prawo, przewidując, że jako pośredni skutek obowiązku zgłoszenia spoczywającego na pośrednikach będących stronami trzecimi (i na podatniku) jego nazwisko zostanie podane do wiadomości organów podatkowych, prowadziłoby zatem do paradoksalnego rezultatu. Ponadto z żadnego przepisu dyrektywy 2018/822 nie wynika wyraźnie, że ma ona na celu sprawdzenie, czy adwokat miał prawo do tajemnicy zawodowej.

113. Uważam zatem, że choć nie można wykluczyć, iż na mocy prawa krajowego (i zasad deontologicznych obowiązujących adwokatów) państwo członkowskie może w istocie dokonać takiej weryfikacji – na przykład w przypadku podejrzenia udziału adwokata w oszustwie – to jednak weryfikacja ta nie znajduje podstawy prawnej w dyrektywie 2018/822.

114. W związku z tym uważam, że w ramach stosowania art. 8ab ust. 9 dyrektywy 2011/16 pośrednik będący stroną trzecią i podatnik powinni być w stanie wywiązać się ze swoich obowiązków zgłoszenia za pomocą abstrakcyjnego schematu, który nie musi wskazywać tożsamości adwokata [49].

115. Takie rozwiązanie byłoby ponadto zgodne z zasadą proporcjonalności, ograniczając się do tego, co jest ściśle konieczne do osiągnięcia celów zamierzonych przez dyrektywę 2018/822.

116. Skorzystanie bowiem z abstrakcyjnego schematu niezawierającego nazwiska adwokata pozwoliłoby na osiągnięcie celu zwalczania agresywnego planowania podatkowego, zarazem zapewniając prawo do poszanowania tajemnicy zawodowej i życia prywatnego, zagwarantowanego w art. 7 karty. Ponadto proponowane rozwiązanie pozwoliłoby moim zdaniem zapewnić skuteczność systemu zgłaszania uzgodnień transgranicznych organom podatkowym, nie pozbawiając owych organów możliwości uzyskania wszystkich niezbędnych informacji na temat rozpatrywanych uzgodnień podatkowych (gdyż nazwisko adwokata nie należy do tych informacji z powodów opisanych w pkt 105–107 niniejszej opinii).

[48] Zobacz motyw 18 dyrektywy 2018/822.

[49] Tytułem przykładu, jako odpowiednie rozwiązanie można by przyjąć anonimizację nazwiska adwokata.

117. W świetle powyższego uważam, po pierwsze, że podanie danych identyfikacyjnych adwokata wśród informacji, które należy dostarczyć w wykonaniu obowiązku zgłoszenia określonego w art. 8ab ust. 9 akapit drugi i art. 8ab ust. 14 dyrektywy 2011/16 stanowi naruszenie art. 7 karty, jeżeli adwokat ten korzysta ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia z tytułu tajemnicy zawodowej. Po drugie, uważam, że naruszenie ochrony życia prywatnego, które wynika ze spornego przepisu, nie oznacza, z punktu widzenia zamierzonego celu, nieproporcjonalnej i niedopuszczalnej ingerencji, która naruszałaby istotę gwarantowanych praw, pod warunkiem jednak, że nazwisko adwokata-pośrednika nie zostanie ujawnione organom podatkowym.

V. Wnioski

118. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Grondwettelijk Hof (trybunał konstytucyjny, Belgia) udzielił następującej odpowiedzi:

Artykuł 8ab ust. 5 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, zmienioną dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., poprzez zobowiązanie działającego w charakterze pośrednika adwokata, który powołując się na obowiązek dochowania tajemnicy zawodowej, korzysta ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia, do niezwłocznego powiadomienia innego pośrednika o obowiązkach zgłoszenia, jakie na nim ciążą na podstawie ust. 6 tego artykułu, nie narusza prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, pod warunkiem że nazwisko tego adwokata nie zostanie ujawnione organom podatkowym w ramach wypełniania obowiązku zgłoszenia na podstawie art. 8ab ust. 9 akapit drugi i art. 8ab ust. 14 tej dyrektywy.